

台湾与大陆增值稅的比较

● 陈 贺 菁

【摘要】台湾自 1986 年开征真正意义上的增值稅以来 ,对经济发展产生了一定的积极作用。虽然同为增值稅 ,台湾的增值稅与大陆的增值稅无论是在增值稅类型、征稅范围还是在稅率水平设计方面都存在不少差异。本文在介绍台湾现行增值稅的基础上 ,通过对大陆与台湾增值稅的比较 ,对大陆增值稅的完善提供了参考。

台湾增值稅的发展及主要内容

在台湾 ,增值稅被称为营业稅 ,现行的增值稅是 1986 年 4 月 1 日将老营业稅改革为国际通行的增值稅而来的。修正之后 ,名称不变 ,仍为“营业稅”。由于老营业稅是按交易阶段的营业总额课征 ,存在重复征稅和稅上加稅的现象 ,对专业化分工经营者不利 ,却有利于“大而全”“小而全”企业 ,违反稅收中性原则 ,同时对出口货物无法退清其所含营业稅 ,影响其出口货物的对外竞争力。鉴于以上缺陷 ,为配合经济发展的需要 ,台湾有关部门将部分货物稅及统一發票总繳的印花稅并入老营业稅 ,并将多环节的全值流转稅改为多环节的增值流转稅 ,即国际通行的增值稅。为便于同修正前的老营业稅相区分 ,就将修正后的营业稅称为“新制营业稅”。

台湾的新制营业稅在制度和内容上 ,贴近于欧洲发达国家 ,

具备了成熟型增值稅的基本特征。首先 ,新制营业稅征稅范围广 ,对除了商品稅以外的几乎所有商品、劳务课征 ,对投入品所含的进项稅额允许进行抵扣。最后 ,新制营业稅采用统一的专用發票 ,作为销售时抵扣稅款的凭证 ,并且统一专用發票的使用得到了大力推广。此外其又有自己的独特之处 :第一 ,新制营业稅把餐饮旅馆业、夜总会及金融业归为特殊納稅人类别 ,按照交易周转额分别适用 15% ~ 25% 和 5% 的稅率 ,稅负较重 ,借以贯彻对这些生产领域的行业限制发展的稅收政策。第二 ,为严格规范和管理统一专用發票的使用 ,不惜增加稅务管理的成本 ,推出统一专用發票对獎制度 ,獎金经费占每年新制营业稅征收数的 3%。最后 ,新制营业稅提供了广泛的免稅项目和零稅率项目 ,以弥补台湾社会保障制度和政府转移支付制度的缺陷 ,有效地实现各项財政制度运行的协调配合。

海峡两岸现行增值税制的比较

同为增值税,大陆的增值税与台湾的新制营业税的基本特征应该说是大致相同的。但是细观两岸增值税制,不难发现,在基本特征相似的大背景下,二者在具体制度方面存在着不少差异,集中表现为:

1. 征税范围广泛程度的不同

在大陆,增值税的征税范围涉及销售货物,提供加工、修理修配劳务和进口货物。对于劳务行业,仅限于对加工、修理修配征税,而对于其它绝大部分劳务,则排除在增值税范围之外,而实行营业税。相比起来,台湾新制营业税的征税范围就要广泛得多,凡是在台湾境内销售货物或劳务及进口货物,均应依照新制营业税课税。专业性劳务以及个人受雇提供的劳务不属于新制营业税中销售劳务的范畴,除此之外,所有提供劳务或提供货物给他人有偿使用的行为均为应税行为。

2. 增值税类型的不同

按照确定增值税计税依据所涉非增值性项目范围大小为标准,增值税可分为生产型、收入型和消费型。大陆的增值税属于生产型增值税,计算增值税应纳税额时,资本性投入如固定资产或

无形资产所含的进项税额不得进行抵扣。而在台湾新制营业税下,增值额的确定是以销售收入减除所有投入生产的中间性产品(包括资本性产品)的全值,其税基中不含任何投入品的价值。因此,台湾的新制营业税属于消费型增值税。

3. 税率高低的不同

由于增值税可以抵扣购进投入品的已纳税额,所以,其税率不完全反映单个纳税人的税收负担,而只是反映至本阶段止参与生产经营周转的纳税人的增值税整体交付水平。在大陆,增值税的税率被设计为两档,基本税率为17%,而对于某些需要优惠的生活必需消费品和农业投入品实行13%的低税率。而台湾的新制营业税税法规定,一般税额计算营业人适用的税率最低为5%,最高10%。台湾有关部门在实施初期,将税率核定为5%的单一税率。此项税率水平在世界属于最低的,目前只有日本可与其相比。

4. 小规模纳税人的增值税税负不同

大陆对小规模纳税人是以年应税销售额为标准进行划分的,凡年应税销售额低于180万元的企业,无论其财务核算是否健全,一律认定为小规模纳税人。小规模纳税人不能使用增值税专用发票抵扣进项税款。在大陆,商业企

业小规模纳税人适用4%的征收率;其他小规模纳税人,其适用的征收率为6%。台湾对小规模纳税人的划分主要也是以销售额为标准,但同时又对行业做了一定限制。新制营业税规定,除金融典当业与特种饮食业之外的规模狭小、平均月销售额未达20万新台币的营业人为小规模纳税人^①。小规模纳税人的税率为1%,其中,农产品批发市场的承销人和销售农产品的小规模纳税人的营业税率为0.1%。同时为了鼓励小规模纳税人进货取得统一专用发票,小规模纳税人购买营业上使用的货物或劳务,可就其取得的发票上进项税额的10%抵扣其营业税额。由于海峡两岸增值税小规模纳税人的应纳税额都是按销售额乘以征收率得来的,征收率的高低大致能反映税负的轻重,且台湾的小规模纳税人还可抵扣10%的进项税额,因而按照4%或6%征收率计征增值税的大陆小规模纳税人的税负要远远高于台湾小规模纳税人的税负。

5. 申报和纳税的期限不同

在大陆,增值税的纳税期分别为1日、3日、5日、10日、15日或1个月。以一个月为一期纳税的纳税人,自期满之日起10日内申报纳税;纳税期限有其他五种情况的纳税人,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日内申

^①摘自曹雪琴《税收制度的国际比较》,学林出版社1998年9月版,第177页。

报纳税并结清上月应纳税款。而台湾新制营业税的纳税人只需以两个月为一期,于次期开始 15 日内向税务机关申报销售额、应纳税款或溢付税款。有应纳税款的纳税人,应先缴纳税款后,连同缴纳税款一并申报。由此可见,台湾税制征管手续比大陆要简便,从而既方便了纳税人,又降低了征管的成本。

6. 对违反税收管理行为的处罚力度不同

在大陆,纳税人未按规定确定的期限缴纳税款,根据《征管法》,从滞纳税款之日起,应按日加收滞纳金 2‰ 的滞纳金,逾期仍未缴纳的,税务机关可采取强制执行措施追缴其不缴或少缴的税款之外,还可处以不缴或少缴税款 5 倍以下的罚款。此外,纳税人未按照规定的期限办理纳税申报的,由税务机关责令限期改正,可处以 2000 元以下的罚款;逾期

不改正的,处以 2000 元以上 10000 元以下的罚款。台湾新制营业税的营业人若不按规定期限申报销售额或统一发票明细表,其未逾期限 30 天的,每逾 2 日按应纳税额加征 1% 滞纳金,金额不得少于新台币 1200 元;所逾期限超过 30 日的,按核定应纳税额加征 30% 的总报金,金额不得少于新台币 3000 元。同时,纳税义务人逾期缴纳税款、滞纳金或总报金者,应自缴纳税期届满的次日起,每逾 2 日按滞纳的金额加征 1% 滞纳金。逾 30 日未申报销售额及未缴纳营业税款的,除应移送法院强制执行外,按所漏税额处 5 倍至 20 倍的罚款,并可以停止其营业。以上的税款、滞纳金、总报金或滞纳金,应自滞纳期限届满的次日起,至纳税义务人自动缴纳或法院强制执行征收缴纳之日止,依当地银行业通行的一年定期存款利率,按日计算利息一

并征收。相比较而言,台湾的各项处罚措施的程度均要重于大陆的措施;台湾是按相对数计算滞纳金与总报金的,若涉及的税款数额巨大,滞纳金与总报金也是一笔不小的数目;台湾规定的滞纳金的提取比率是大陆的 2.5 倍;更何况这些应纳税款、滞纳金、总报金和滞纳金都必须计算利息一并入库。台湾进行行政处罚的力度也要大于大陆,其罚款的倍数在 5 至 20 倍之间,并可对违规的纳税人处以停业处理。

台湾新制营业税对完善大陆增值税的启示

台湾的新制营业税在以下方面为我们提供了一定的启示:

1. 征税范围的确定

增值税作为一个以增值额或价差为计税依据的中性税种,具有公平税负消除重复征税,稳定财政收入,强化征收管理等理论优点。而增值税征税范围宽窄会对其优越性的发挥产生影响:一是征税范围越广,税款征收的链条就越紧,越有利于消除重复征税。二是征税范围越广,征收成本就越低,越有利于税源的控制。从理论上分析可以看出,其实施范围应包括所有创造和实践价值增值额的领域,即应包括农林牧业、采矿业、制造业、建筑业、能源交通业、商业及劳务服务业各个行业。

由于大陆增值税受开征范围



的限制,给税收征管带来一定的难度。主要存在以下几方面问题:一是由于未将加工、修理修配以外的其他服务业纳入增值税征收范围,产生了混合销售和兼营行为,从而为有些企业以此进行避税提供了可乘之机;二是营业税和增值税又涉及国税与地税两家机关征管,容易产生意见分歧;三是对运输费用的处理造成了两个不平衡,一方面增值税一般纳税人适用税率为17%,而其支付的交通运输费用却按7%扣除,纳税人少抵扣近10%,这对运输费用占成本比重较大的物资供销企业和部分制造业极为不公平。另一方面,对运输业征收3%的营业税,而购买者却进行了7%的抵扣,国家损失了近4%的税收。

从增值税自身特点看,它是对商品生产流通过程每个环节的增值额逐环节课征,以发票为链条,形成了一套完整的抵扣与课征体系。因此应该把整个生产流通领域视为一体,推行一套完整流转税征收办法,特别是在经济高速发展,社会分工日益专业细致的形势下,不宜人为地用两套征税办法将商品生产流通割裂开来,否则会造成企业间税收负担的差别。

因此,大陆应借鉴台湾地区和其他发达国家的先进经验,结

合实际情况,把增值税的征税范围进一步扩大,使增值税在大陆形成一个完整的课征体系。

2. 增值税类型的选择

大陆的增值税是生产型的增值税。虽然从表面上看,生产型增值税的财政收入要大于收入型和消费型的增值税,但是增值税狭义税基的扩大是以广义税基的缩小为前提的。并且,生产型增值税还具有有一些负面影响极大的弊端。

(1) 它切断了增值税的征收链条,不能彻底消除重复征税,有悖于增值税建立的初衷。

(2) 它不利于基础产业和高科技产业的发展,有悖于大陆的产业政策。

(3) 它阻碍了征税范围的扩大,不利于增值税的完善。

(4) 它使增值税的发票交叉审计功能弱化,增加了征管难度,使税源流失难以控制。

而台湾虽然面积仅与大陆一个省相当,却是世界上重要的计算机硬件和半导体生产基地,其软件业在亚洲也属于领先行列。这其中,消费型增值税的新制营业税起到了一定的积极作用,它与其它税收政策共同为高科技产业的发展创造了一个宽松的税收环境。

时至21世纪,以IT产业为代表的高新技术产业的发展关乎

一国经济发展的潜力。此外,在目前大陆通货紧缩的情况下,生产型增值税不利于鼓励投资,有悖于扩大内需政策的要求。因此,大陆应借鉴台湾的做法,尽快由生产型增值税向消费型增值税改进,从而鼓励投资,加快基础产业和高科技产业的发展,带动产业结构的调整和升级。

3. 对小规模纳税人的处理

大陆和台湾都对小规模纳税人采用简易的征收办法,即以小规模纳税人的应税销售额乘以其适用的征收率得出其应纳增值税税额。相比之下,大陆对小规模纳税人设定的征收率是偏高,税负也是偏重的。

大陆目前处于市场经济刚刚起步阶段,小规模企业约占企业总数的80%以上,仍然是企业的主流,它们是规模化的补充,其发展对大陆经济发展和社会稳定都有着战略性意义。增值税政策的制定和征管手段必须考虑它们的利益,为小企业能够公平地参与市场竞争创造条件。据测算,在其它条件一致的情况下,大陆的一般纳税人的增值税税收负担是3.92%,远低于小规模纳税人的实际税负5.66%。小规模纳税人按6%征收率征税,相当于一般纳税人按17%税率征收时,增值率^①达到35.3%时的税额,这

^①增值率的计算方法为:(V+M)/(C+V+M)。在计算增值税的增值率时,可采用:(销售额—可抵扣的购进款项)/销售额。

显然是偏高的,因为在国际上增值率一般认定为 20% 左右。另外,下一个环节的一般纳税人若从小规模纳税人处进货,要比从一般纳税人处进货付出更高的成本,因为小规模纳税人不得开具专用发票,即便申请由税务机关代开,抵扣率也仅为 10%,这使得小规模纳税人在市场竞争中处于不利境地,有违税收公平原则。因此,参考台湾对小规模纳税人的低税政策,大陆应适当降低小规模纳税人增值税的征收率,从而创造一个适合小企业发展的宽松的税收环境。

4. 发票管理制度

台湾的统一发票制度自 1951 年实行至今,已有近 50 年的历史了,其积累的经验对大陆进一步加强统一发票管理是有一定启发作用的。笔者认为,台湾在统一发票制度出台及实施过程中,至少有以下两项做法值得我们参考借鉴。

(1) 为配合统一发票制度的出台,台湾有关当局大幅降低了老营业税率。1951 年以前,当时的营业税率是按营业额课征 30%。由于税率较高,对偷漏税的刺激作用较大,因此在开始实施统一发票年度起,台湾有关部门大幅度调低税率,实行轻税原则,税率由 30% 降为 6%。事实证明,营业税的收入并未因税率降低而减少,由于降低税率并实施统一发票制度,减少了偷逃税款,当年台湾营业税收入反而比税率为

30% 的上一年度增长了 49.2%。

大陆增值税的基本税率为 17%,由于采用凭票扣税,从而造成“票”的含金量高,不法分子不惜铤而走险,采用虚开、代开增值税专用发票等手段,以达到偷逃税的目的。

此外,虽然增值税的税率不能完全代表税收的负担程度,但是对于出口企业而言,税率越高意味着对流动资金的占用越大,因为在大陆,不论是采用“免、抵、退”还是“先征后退”,从申报退税到收悉退税款项,中间总有一段时期,而税率越高意味着在这段时间内被占用的资金越多。从这个角度上看,较高的税率水平在一定程度上不利于大陆吸引外商直接投资。

(2) 为推广统一发票的使用,台湾实行了统一发票给奖办法。在台湾,从全年营业税收入总额中提出 3% 作为统一发票给奖的经费。统一发票给奖办法施行以来,有效地吸引了消费大众索取统一发票的兴趣,有利抑制了营业人员利用发票偷漏税款的行径,税务机关只要针对对应设行号、伪造发票及大宗课税资料加以掌握运用,即可达到有效税务管理的目的。当然,大陆如果借鉴台湾的统一发票给奖办法,应结合国库财力,量力而行。

5. 强化税收征管体系,严肃税法

通过与台湾有关税收征管制

度的比较,我们发现,台湾的税收执法力度是十分严厉的。从应纳税款、滞纳金、怠报金、滞纳金、利息,到罚款和停业,层层加码,从而为偷漏税设置了一道又一道的屏障。台湾整个新制营业税政策环境是较为宽松的,但是对税收违法行为的处罚却严厉得近乎苛刻,这样,纳税人逃漏税所可能带来的收益与其所冒的风险相比较起来,就不是那么诱人的事了。事实也证明,在台湾有力的税收征管体系下,偷漏税款的数额大大减少了,营业税收入的征集效率得到了提高。

在大陆,每年偷漏的增值税税款数目巨大,增值税占国家财政收入的比重逐年下降。因而,当前强化增值税征管体系的建设,提高执法的严肃性,成为完善增值税的关键问题之一。而在这方面,台湾的经验对我们有较大的借鉴意义。

参考文献:

- [1] 王平武、王文鼎、许建国等编 《台湾税制简介》 [M]. 经济管理出版社。
- [2] 曹雪琴著 《税收制度的国际比较》 [M]. 学林出版社 1998 年 9 月版;
- [3] 张文春、陈奎 《增值税的国际比较与思考》 [J]. 《财经问题研究》, 2000 年第 3 期。

作者单位:厦门大学财金系